Инвестирование в строительство

**Участники строительного процесса**

Отношения в сфере строительства объектов недвижимости регулируются, в частности, законодательством об инвестиционной деятельности, Гражданским кодексом РФ, Градостроительным кодексом РФ, земельным законодательством, специальным законодательством в области строительства (например, Федеральным законом от 30.12.2004 N 214-ФЗ "Об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и иных объектов недвижимости и о внесении изменений в законодательные акты Российской Федерации"); законодательством в области лицензирования отдельных видов деятельности (например, по строительству зданий и сооружений I и II уровней ответственности) и в области государственной регистрации прав и сделок.

При этом особый прикладной интерес представляет значение таких терминов, как "застройщик", "заказчик-застройщик", "дольщик", "участник долевого строительства", поскольку они упоминаются в законодательстве о налогах и сборах. Кроме того, в связи с применением положений пп. 4 п. 3 ст. 39 НК РФ важным также является уяснение понятия "передача имущества, которая носит инвестиционный характер" (впрочем, последнее неразрывно связано с понятиями "инвестор" и "инвестиционный заказчик").

Анализ законодательства, регулирующего отношения по инвестиционному проекту, - Закона РФ от 26.01.1991 N 1488-1 "Об инвестиционной деятельности в РСФСР" (в ред. от 10.01.2003; далее - Закон N 1488-1) и Федерального закона от 25.02.1999 N 39-ФЗ "Об инвестиционной деятельности в Российской Федерации, осуществляемой в форме капитальных вложений" (далее - Закон N 39-ФЗ) - позволяет прийти к следующим выводам.

Во-первых, по Закону N 1488-1 следует различать вкладываемые средства (инвестиции) и образуемый в результате этого вложения объект (объект инвестиционной деятельности). Вложения средств (инвестиции) должны быть направлены на создание объекта, удовлетворяющего критериям ст. 3 Закона N 1488-1 и предназначенного для использования в некой последующей деятельности, обязательно нацеленной на извлечение прибыли. Таким образом, лицо, уполномоченное на реализацию каких бы то ни было вложений или использование каких-либо целевых средств, не всегда приобретает статус субъекта инвестиционной деятельности (инвестора или заказчика), так как значение имеют цель вложений и назначение создаваемого объекта.

Инвестиционный характер вложений не предполагается по умолчанию. Диспозитивных правовых норм, которые позволяли бы установить цель вложений (или хотя бы ее предполагать) в отсутствие специального указания стороны, вкладывающей средства, законодательство не содержит.

Во-вторых, где нет инвестиций, там нет инвестиционной деятельности, а значит, не может быть и субъектов этой деятельности - инвесторов, заказчиков и т.д. Чтобы сохранить статус инвестора, он должен сохранять контроль над процессом вложения средств либо непосредственно, либо через цепочку инвестиционных заказчиков, которым делегированы полномочия по контролю за инвестициями. Поэтому отношения не могут признаваться инвестиционными, если вкладывающая сторона лишена возможности контролировать процесс вложения средств и создания объекта.

В-третьих, следует различать собственно инвестиционную деятельность (процесс вложения средств) и деятельность (предпринимательскую или иную), в которой будет использоваться объект, созданный в результате осуществления вложений. Поскольку Законом N 1488-1 юридическая форма правоотношений между инвестором и уполномоченным им лицом (заказчиком) не конкретизируется, для реализации инвестиционной деятельности могут быть использованы любые формы, не запрещенные (не противоречащие) действующим законодательством (главное, напомним, - сохранить возможность инвестора контролировать процесс создания объекта инвестиционной деятельности непосредственно либо через уполномоченных инвестиционных заказчиков).

Положениями п. 2 ст. 1 Закона N 1488-1 установлено, что инвестирование в создание и воспроизводство основных фондов осуществляется в форме капитальных вложений. Правоотношения по инвестированию в создание и воспроизводство основных фондов выведены в сферу регулирования специального закона - Закона N 39-ФЗ. Правовые нормы этих Законов соотносятся как общие и специальные (с приоритетом специальных норм). При этом Закон N 39-ФЗ несколько иначе определяет и перечень средств (вложений), которые могут выполнять роль инвестиций, и признаки инвестиций.

Во-первых, по Закону N 39-ФЗ также необходимо разграничивать вкладываемые средства (инвестиции) и образуемые в результате этих вложений объекты (объекты капитальных вложений). Вложения средств (инвестиции) должны быть направлены на создание некоего объекта, удовлетворяющего критериям "основного средства" и предназначенного для использования в последующей деятельности, которая должна быть нацелена на извлечение прибыли (точнее говоря, не может не предполагать извлечение прибыли).

Во-вторых, одним из главных и необходимых признаков инвестиционного правоотношения остается сохранение за инвестором функции контроля над целевым использованием вложений, даже в случае делегирования полномочий третьим лицам.

Применительно к строительным проектам утрата такого контроля нередко просматривается уже на уровне привлеченного застройщиком (если он не является инвестором) технического (специализированного) заказчика, строительного подрядчика и последующих субподрядчиков, которые не имеют непосредственной юридической связи с инвестором. Только застройщик может считать себя инвестиционным (!) заказчиком и участником инвестиционной деятельности и только тогда, когда отношения между застройщиком и инвестором (инвесторами) позволяют говорить о том, что первому делегированы полномочия на реализацию инвестиций (полномочия инвестиционного заказчика).

Для сохранения статуса инвестиционного заказчика следующими после застройщика участниками строительного проекта необходимо одновременное выполнение трех обязательных условий:

- средства должны иметь признаки инвестиций, проект должен признаваться инвестиционным по всем признакам, а лицо, которое является источником средств, должно признаваться инвестором;

- лицо должно быть юридически, т.е. исходя из условий договоров, на основании которых оно действует и распоряжается переданными ему средствами, осведомлено о целевом (инвестиционном) характере вверенных ему средств;

- у данного лица должны быть полномочия от инвестора на реализацию инвестиций.

В-третьих, Закон N 39-ФЗ в отличие от общих положений Закона N 1488-1 предполагает, что создаваемый в результате вложений объект должен быть таким, чтобы по отношению к нему могло быть применено право собственности. Более того, указанный объект по закону должен быть основным средством.

В связи с Законом N 39-ФЗ надлежит сделать еще одно замечание: не следует смешивать понятия "капитальные вложения" и "капитальное строительство". Совершенно ошибочно любые строительные проекты считать инвестиционными, а отношения, возникающие из любых строительных проектов, подпадающими под действие Закона N 39-ФЗ. Например, строительство объекта, не предназначенного для последующего использования в предпринимательской или иной деятельности (многоквартирного жилого дома, относительно которого заведомо известно, что он строится не для коммерческих, а для потребительских целей), вряд ли можно признать инвестиционным проектом. И напротив, вложенные в строительство офисного центра средства можно признать инвестициями, а сам проект инвестиционным, поскольку создаваемый объект предназначен для использования в предпринимательской деятельности и будет признаваться основным средством. Поэтому для правильного применения норм законодательства о налогах и сборах (особенно в отношении НДС) необходимо исследовать характер отношений на предмет соответствия вышеназванным критериям инвестиционной деятельности.

Значение термина "застройщик" и смежных с ним также отличается в различных нормативных правовых актах.

В Градостроительном кодексе (п. 16 ст. 1) данное понятие определяется вне связи (вне отношений) с участниками долевого строительства, инвесторами или иными лицами, финансирующими создание объекта строительства.

По Закону N 214-ФЗ (п. 1 ст. 2), наоборот, фигура застройщика возникает только при наличии договора долевого участия в строительстве, при условии привлечения средств участников долевого строительства.

Понятие застройщика в Законе N 214-ФЗ также дается безотносительно к его роли в качестве инвестиционного заказчика в строительном проекте, т.е. безотносительно к тому, является ли проект инвестиционным и делегировано ли застройщику правомочие инвестиционного заказчика.

Понятие "застройщик" встречается и в нормативных правовых актах по бухгалтерскому учету (Положении по бухгалтерскому учету долгосрочных инвестиций и ПБУ 2/94), принятых Минфином России. Однако следует принимать во внимание, что указанные документы (особенно ПБУ 2/94), хотя формально и не отменены, принимались во времена становления правил бухгалтерского учета экономики переходного периода. Ввиду этого их понятийный аппарат не отличается корректностью. Поэтому применение вышеуказанных нормативных актов в целях налогообложения при наличии законодательных определений понятия "застройщик" является, на наш взгляд, неоправданным.

Кроме того, в нормативных правовых актах также встречается термин "заказчик-застройщик" (см. Положение о лицензировании деятельности по строительству зданий и сооружений I и II уровней ответственности в соответствии с государственным стандартом, утвержденное Постановлением Правительства РФ от 21.03.2002 N 174). Но односложного нормативного определения данного понятия нет. До появления законодательного определения понятия "застройщик" в Градостроительном кодексе и Законе N 214-ФЗ термины "заказчик-застройщик" и "застройщик" фактически совпадали и по смыслу, который состоял в том, что заказчик-застройщик (застройщик) - это специализированный организатор строительства, за исключением случая строительства объектов для государственных нужд.

Иногда в литературе и в деловом обороте происходит подмена понятия "заказчик-застройщик" понятием "технический заказчик".

Некоторые специалисты считают, что предметом деятельности такого технического заказчика является и само строительство, и реконструкция, и расширение и проведение капитального ремонта. Однако с этим сложно согласиться, если только технический заказчик не совмещает обязанности строительного подрядчика, разработчика проектно-сметной документации, инженерно-изыскательной организации и других привлеченных организаций.

Следует упомянуть и о других интерпретациях термина "заказчик-застройщик":

- заказчиком-застройщиком нередко именуют лицо, которое фактически выступает в роли строительного заказчика в строительном подряде с генподрядчиком, являясь при этом застройщиком в соответствии с Градостроительным кодексом или Законом N 214-ФЗ;

- заказчиком-застройщиком иногда именуют лицо, которое является застройщиком в соответствии с Градостроительным кодексом или Законом N 214-ФЗ и одновременно с этим считается уполномоченным лицом инвестора на реализацию инвестиционного проекта (инвестиционным заказчиком).

Неоднозначность в понимании данного термина находит свое отражение в терминологии, которой пользуются не только участники рынка при составлении договоров, но и специалисты Минфина России и налогового ведомства.

**Общие принципы налогообложения деятельности**

**организатора строительного проекта**

**Налог на добавленную стоимость**

Налоговые последствия в части НДС деятельности застройщика и/или заказчика-застройщика будут определяться экономической ролью этого специализированного организатора-распорядителя в проекте, а также юридической формой, через которую данная функция реализуется.

Глава 21 НК РФ не содержит такого понятия, как "целевые средства" или "средства целевого финансирования". Кроме того, нет даже формальной "привязки" к статусу застройщика или заказчика-застройщика (технического заказчика, просто заказчика, распорядителя целевых средств), равно как и отсылки к договору долевого участия в строительстве или к понятию "участники долевого строительства" (за исключением норм п. 3 ст. 155 НК РФ об уступке прав).

Статья 39 НК РФ выводит из-под налогообложения операции по передаче имущества, если такая передача носит инвестиционный характер, т.е. имущества, экономически (а не юридически!) не принадлежащего налогоплательщику ввиду участия последнего в инвестиционной деятельности.

Из-под налогообложения выводятся и операции по передаче имущества, не принадлежащего налогоплательщику по юридическим признакам, т.е. передача имущества в рамках агентских, комиссионных и доверительных полномочий (ст. 156 НК РФ).

Таким образом, применительно к НДС возможно использование двух моделей налогообложения: общей и инвестиционной (транзитной, комиссионной).

В рамках общей модели практически все товарно-финансовые потоки, которые проходят через налогоплательщика, попадают в сферу налогообложения, за исключением операций по реализации жилых домов, жилых помещений, а также долей в них и передачи доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир (пп. 22, 23 п. 3 ст. 149 НК РФ).

В рамках инвестиционной модели под налоговую юрисдикцию подпадает только передача собственного имущества налогоплательщика, а также его вознаграждение. При этом практикуются два своеобразных "изыска", которые просматриваются во многих разъяснительных письмах:

- "перевыставление" счетов-фактур от агента к принципалу - для легализации предъявленного налога у налогоплательщика-принципала, который будет иметь отношение к передаваемому имуществу как собственному;

- "передача затрат по акту приемки-передачи" - для легализации фактов оприходования имущества у этого налогоплательщика.

Институт "перевыставления" счетов-фактур законодательно определен только для случаев передачи имущества, юридически не принадлежащего налогоплательщику (т.е. для посреднических отношений - комиссия, поручение, агентирование), и применяется при наличии этих юридических признаков правоотношений. Для случаев передачи имущества, которая носит инвестиционный характер, такой механизм легализации предъявленного налога НК РФ не установлен. Однако при налогообложении деятельности в строительных проектах он применяется повсеместно с подачи Минфина России. Фактически "перевыставление" счетов-фактур в условиях, когда отношения не строятся по модели комиссии или агентирования, не основано на нормах права.

"Передача затрат" вообще не предусмотрена гл. 21 НК РФ, но, несмотря на это, также применяется повсеместно как для целей НДС, так и для целей налогообложения прибыли.

В итоге для освобождения от НДС операций по перемещению денег (финансовых средств, за счет которых ведется строительство) и товаров, работ, услуг (построенных, недостроенных объектов или объемов строительно-монтажных работ) ключевое значение приобретает:

- квалификация действий застройщика или иного специализированного организатора строительного проекта с позиций законодательства об инвестиционной деятельности. Если передача носит инвестиционный характер, то объект налогообложения не возникает. Если же застройщик или иное последующее звено специализированных организаторов не имеет статуса инвестиционного заказчика по законодательству об инвестиционной деятельности и при этом не действует как посредник (агент, комиссионер, поверенный), к нему применяется общая модель взимания НДС;

- квалификация действий застройщика или организатора проекта с вверенным ему имуществом, имущественными правами или деньгами с позиций соответствия предмету договоров об агентировании, комиссии или поручения. Если организатор проекта распоряжается средствами и выполняет задачи не как посредник (агент, комиссионер, поверенный) и не имеет при этом статуса инвестиционного заказчика, к нему применяется общая модель взимания НДС;

- квалификация юридического предмета договора, по которому происходит реализация жилых домов, жилых помещений, а также долей в них и передача доли в праве на общее имущество в многоквартирном доме при реализации квартир. Для освобождения от налогообложения указанных операций застройщику или иному организатору необходимо прописать в договоре переход права собственности на указанные объекты "через себя".

Таким образом, организатор может работать в рамках инвестиционной модели либо когда его действия носят инвестиционный характер, либо когда действия организатора основаны на юридическом поручении и осуществляются не за его счет.

Как показано выше, статус инвестиционного заказчика может иметь организатор проекта любого уровня. Законодательство об инвестиционной деятельности не ограничивает эту функцию одним уровнем, скажем, застройщиком. Поэтому в условиях, когда застройщик, который имеет статус инвестиционного заказчика, с согласия инвестора и при сохранении контроля со стороны инвестора делегирует свои полномочия на распоряжение целевыми инвестиционными средствами другому лицу (например, заказчику-застройщику), к последнему также будет применяться транзитная модель налогообложения. Разумеется, это не относится к собственному вознаграждению заказчика-застройщика, которое тот получает за выполнение функций по организации проекта.

Заметим, что выбор модели налогообложения по НДС не зависит от "строительного" статуса организатора проекта. То есть не имеет практического смысла выяснение компетенции участника строительного процесса: является ли он застройщиком, заказчиком-застройщиком, просто заказчиком, техническим заказчиком. Значение имеет его статус как участника инвестиционных отношений и/или как посредника (агента, комиссионера, поверенного), а также объект реализации (квартиры, жилые дома, помещения).

**Налог на прибыль организаций**

В отношении налога на прибыль также есть все основания для применения двух упомянутых моделей налогообложения.

Правовой основой для использования инвестиционной модели являются следующие положения:

- пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ о том, что при определении налоговой базы не учитываются средства целевого финансирования в виде аккумулированных на счетах организации-застройщика средств дольщиков и (или) инвесторов;

- пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ об особенностях определения доходов по договорам агентирования, комиссии, поручения и иных аналогичных договоров и связанных с ними норм об особенностях определения налоговой базы.

Как видим, выбор модели зависит либо от экономической роли участника в строительном проекте, либо от юридической формы, через которую реализуются отношения в строительстве. При этом, в отличие от НДС, значение приобретает не только инвестиционный характер строительства, но и "строительный" статус этого участника как организатора строительства - застройщика и его контрагентов (дольщиков).

При обосновании права на использование инвестиционной модели необходимо учитывать следующее.

Во-первых, норма пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ применяется только к тем налогоплательщикам, которые подпадают под понятие "застройщик" (определяется в соответствии с нормами Градостроительного кодекса или Закона N 214-ФЗ).

Статус застройщика налогоплательщик может получить либо непосредственно от "дольщика", либо по агентскому договору от "исходного" застройщика (в порядке передоверия полномочий застройщика). Однако если статус "исходного" застройщика определяется в соответствии с Законом N 214-ФЗ, его передоверие маловероятно по двум причинам. Первая - через агентирование нельзя делегировать право собственности или право аренды на земельный участок (что является ключевым признаком застройщика по Закону N 214-ФЗ). Вторая - застройщик не может делегировать правомочия на привлечение денежных средств от дольщиков и свои обязанности по договору долевого участия в строительстве, что также входит в содержание понятия "застройщик" по Закону N 214-ФЗ. Передоверие же полномочий застройщика, определяемых Градостроительным кодексом, через агентирование допустимо, если будут урегулированы правомочия пользования земельным участком. Однако для этого нужно выводить отношения с дольщиками из сферы действия Закона N 214-ФЗ. Судебной практикой рекомендации по данному вопросу пока не выработаны.

Поэтому делегирование отдельных правомочий по организации проекта заказчику-застройщику (передача части полномочий организатора проекта на другой уровень) еще не означает, что последний приобретает статус застройщика. Чтобы исключить переданные заказчику-застройщику средства, необходимые для финансирования проекта, из состава доходов, передача полномочий застройщика должна быть осуществлена в полном объеме.

Во-вторых, наличие статуса застройщика у налогоплательщика - одно из условий применения нормы пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ. Другое условие - наличие у передающей средства стороны статуса инвестора или дольщика. Проблемы возникают, если инвестиционные средства получены не от инвестора непосредственно, а от инвестиционного заказчика, уполномоченного инвестором, а также если строительный проект не носит инвестиционного характера. Дело в том, что законодательство об инвестиционной деятельности не оперирует термином "дольщик" в буквальном смысле. Закон N 214-ФЗ использует понятие "участник долевого строительства". Остается только надеяться, что именно этих участников и имел в виду законодатель в положениях пп. 14 п. 1 ст. 251 НК РФ.

Таким образом, нормой может воспользоваться:

- либо застройщик по Закону N 214-ФЗ (безотносительно к инвестиционной природе проекта);

- либо застройщик по Градостроительному кодексу, но только в проектах, которые носят инвестиционный характер и только в случаях установления отношений с инвестором или лицом, уполномоченным на реализацию инвестиций по схеме агентирования (т.е. за счет инвестора).

При обосновании права на использование инвестиционной модели налогообложения по налогу на прибыль у организатора строительного проекта в порядке, установленном в пп. 9 п. 1 ст. 251 НК РФ, следует принять во внимание следующие обстоятельства.

По данной норме невозможно средства, аккумулированные на счетах застройщика по договорам долевого участия в строительстве, заключенным в соответствии с Законом N 214-ФЗ, рассматривать как средства дольщика-принципала, переданные застройщику-агенту, поскольку предмет этих договоров не позволяет рассматривать их как посреднические. Это становится возможным на последующих уровнях организации строительного проекта либо при выводе отношений между дольщиком и застройщиком из сферы действия Закона N 214-ФЗ.

Кроме того, агентирование должно касаться не только функции по организации проекта и контролю за его выполнением, но и функции по распоряжению средствами финансирования строительства.

Таким образом, выведение целевых средств, предназначенных для строительства, из сферы налогообложения налогом на прибыль возможно в том случае, если эти средства передаются лицу, уполномоченному на организацию проекта, по посредническому договору. При этом становится неважен ни статус данного лица как инвестиционного заказчика или застройщика (либо технического заказчика), ни целевой характер передаваемых ему средств. Значение приобретает только юридическая форма урегулирования отношений - агентирование или иное аналогичное ему.

Литература

1. Убыток при уступке прав инвестирования ("Главбух". Приложение "Учет в строительстве", 2006, N 1)
2. О раскрытии в бухгалтерской отчетности информации об инвестировании средств в строительство объектов с целью их продажи ("Финансовая газета", 2000, N 32)